

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Erich Schwaiger über die Beschwerde vom 28. Februar 2017 des Beschwerdeführers Bf., Anschrift, vertreten durch die LMG Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., 2512 Oeynhausen, Sochorgasse 3, gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling, 2500 Baden, Josefsplatz 13 vertreten durch Dr. Ulrike Mifek, vom 30. Jänner 2017 betreffend die **Abweisung des Antrages** vom 21. November 2016 auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2014 vom 30. August 2016 gem. **§ 299 BAO** zu Recht erkannt:

I)

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

II)

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist gem. Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Die Beschwerde fällt in die Zuständigkeit des Fachgebietes FE 6 und damit in die Zuteilungsgruppe 1102. Von der gültigen Geschäftsverteilung wurde sie der Gerichtsabteilung 7013 zugewiesen.

Sie ist mit 27. Jänner 2017 datiert, wurde aber am 28. Februar 2017 im Infocenter des Finanzamtes (kurz FA) abgegeben. In der Folge wird sie deshalb als **Beschwerde vom 28. Februar 2017** bezeichnet.

### 1. Verfahrensgang und Sachverhalt

1.1. Grundstücke und Behandlung durch den Bf.

Der steuerlich vertretene Beschwerdeführer (kurz Bf.) veräußerte 2014 nach der Aktenlage mehrere Grundstücke.

- **Grundstück 1** wurde mit Kaufvertrag vom 4. August 2014 um EUR 6.874,00 verkauft. Es handelte sich dabei um KG AAAA, EZ 1111 mit 3.437 m<sup>2</sup> (landwirtschaftlich genutzte Flächen). Lt. Vorhaltsbeantwortung erfolgte die Bezahlung noch 2014 und wurde am 7. November 2014 eine Immo-ESt von EUR 240,00 entrichtet.

Mit Kaufvertrag vom 2. Dezember 2014 veräußerte der Bf. zwei weitere Grundstücke gleichzeitig, die er 1997 im Erbweg erworben hatte (Meldung Notar vom 15. Dezember 2014):

- Für das **Grundstück 2** (KG BBBB, EZ 2222, 2.145 m<sup>2</sup>) erlöste er EUR 5.000,00. Der Notar behielt dafür die Immo-ESt ein und führte sie ab (Erf.Nr. 10-322.126/2014).
- Das **Grundstück 3** weist zwar zwei Anschriften auf (X\_Gasse 2 und 4), besteht aber grundbücherlich nur aus einer Grundstücksnummer (KG CCCC EZ 3333, GST-NR 79/1). Es ist insgesamt 1.055,00 m<sup>2</sup> groß. Als Kaufpreis für dieses Grundstück wurden EUR 865.000,00 vereinbart. Der Notar führte dafür keine Immo-ESt ab und begründete dies mit der Hauptwohnsitzbefreiung (§ 30 Abs. 2 Z. 1 lit. a EStG 1988).

Im Wege eines Ergänzungsansuchens des FA gab der Bf. dazu mit Schreiben vom 11. August 2016 bekannt:

*„Wie bereits telefonisch besprochen liegen für gegenständlichen Sachverhalt keinerlei Unterlagen vor. Es sind weder die damaligen Anschaffungskosten für den betrieblich genutzten Teil, noch der aktuelle Restbuchwert bekannt! Buchhalterisch erfasst wurden lediglich die Umbauarbeiten bzw. Instandsetzungsarbeiten des Jahres 1999 mit Anschaffungskosten von EUR 120.636,48. Der aktuelle Restbuchwert im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe belief sich auf EUR 0,84! Auch der Teilwert im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe ist nicht bekannt.*

*Nach erfolgtem Verkauf wurden auch sämtliche Gebäudepläne übergeben bzw. entsorgt, wonach diese im Zuge der Vorhaltsbeantwortung nicht zur Verfügung standen. Nach Angaben des Klienten befanden sich auf dem Grundstück zwei getrennte Objekte! Das Betriebsgebäude befand sich an der Adresse X\_Gasse 2, das Privathaus mit Hauptwohnsitz an der Adresse X\_Gasse 4. **Flächenmäßig** waren **beide Gebäude** nach Angaben unseres Klienten **nahezu gleich groß**. Es ist also von einer 50:50 Verteilung auszugehen.*

*Im Kaufvertrag vom 2.12.2014 wurde ein Gesamtkaufpreis (Grund und Boden sowie beide Gebäude) von € 865.000,00 vereinbart! Es finden sich in diesem Vertrag jedoch keinerlei Hinweise, welcher Kaufpreisanteil dabei auf Grund und Boden entfällt und welche Anteile den **beiden Gebäuden** zuzuordnen sind. Der Käufer hat, nach Angaben unseres Klienten, unmittelbar nach dem erfolgten Kauf **die Gebäude abgerissen**, um neuen Wohnraum zu schaffen. Das Hauptinteresse des Käufers lag somit eindeutig auf dem Erwerb des Grund und Bodens.*

*Mangels entsprechender Unterlagen können somit die Einkünfte aus der privaten Grundstücksveräußerung nur im Schätzungswege ermittelt werden. Nach Ansicht der steuerlichen Vertretung stellen sich diese wie folgt dar:*

<b>Gesamtkaufpreis</b>		<b>865.000,00</b>
<b>davon Nr. 4 (Hauptwohnsitz)</b>	<b>50%</b>	<b>-432.500,00</b>
<b>verbleibt Nr. 2 (Betriebsobjekt)</b>	<b>50%</b>	<b>432.500,00</b>
<b>davon Gebäudeanteil</b>	<b>20%</b>	<b>86.500,00</b>
<b>davon Grund und Boden</b>	<b>80%</b>	<b>346.000,00</b>

Aufgrund der zeitlichen Nähe zwischen Betriebsaufgabe und Verkauf, wird davon ausgegangen, dass sich der Teilwert bei Betriebsaufgabe und der Verkaufspreis decken. Somit kann für das Gebäude folgende Berechnung angestellt werden:

<b>Teilwert Betriebsgebäude</b>	<b>86.500,00</b>
<b>Restbuchwert</b>	<b>-0,84</b>
<b>Stille Reserven Gebäude</b>	<b>86.499,16</b>
<b>besonderer Steuersatz</b>	<b>25%</b>
	<b>21.624,79</b>

Die gesamte Immobilienbesteuerung stellt sich nun wie folgt dar:

<b>Anschrift</b>	<b>Kaufpreisanteil</b>	<b>Basis</b>	<b>Immo-Est.</b>
<b>Nr. 4</b>	<b>gesamt 432.500,00</b>	<b>432.500,00</b>	<b>HWS 0,00</b>
<b>Nr. 2</b>	<b>Gebäude 86.500,00</b>	<b>86.499,16</b>	<b>25% 21.624,79</b>
	<b>G+B 346.000,00</b>	<b>48.440,00</b>	<b>25% 12.110,00</b>
<b>Gesamt</b>			<b>33.734,79</b>

## 1.2. Erstbescheid 2014

Das FA erließ daraufhin mit 30. August 2016 den Einkommensteuerbescheid 2014.

- Es brachte die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Verlust EUR 9.167,18) und geringfügige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Sozialversicherungsanstalt der Bauern EU 3.793,89) erklärungskgemäß (jeweils zum progressiven Steuertarif) in Ansatz und errechnete daraus eine Tarif-Einkommensteuer von EUR 0,00.
- Zusätzlich setzte das FA eine Steuer für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen (besonderer Steuersatz von 25%) von EUR 37.002,88 fest.

Aus der Begründung des FA lässt sich die Steuerberechnung nicht nachvollziehen. In Verbindung mit den im ADV-System der Abgabenbehörde ersichtlichen Daten ergibt sich dabei das folgendes Bild:

<b>Grundstück 1</b>			
Kaufpreis	6.874,00		
davon AK 86%	-5.911,64		
somit	962,36		
davon 25%	240,59		240,59
<b>Grundstück 3</b>			
Entnahme Gebäude aus BV	86.499,16		
davon 25%	21.624,79	21.624,79	
Kaufpreisanteil	432.500,00		
davon AK 86%	-371.950,00		
somit	60.550,00		
davon 25%	15.137,50	15.137,50	36.762,29
			37.002,88

Dieser Bescheid erwuchs in Rechtskraft.

### 1.3. Antrag auf Bescheidaufhebung

Mit dem nun hier strittigen Antrag vom 21. November 2016 beantragte daraufhin der steuerlich vertretene Beschwerdeführer (kurz Bf.) diesen Bescheid gem. § 299 BAO aufzuheben.

Der Bf. führte aus, die **Aufteilung des Gesamtkaufpreises** auf die einzelnen Grundstücke X\_Gasse 2 und 4 bei deren gemeinsamer Veräußerung des Grundstückes sei **falsch** erfolgt.

Dem Bf. seien außer dem Kaufvertrag bei der Vorhaltsbeantwortung keinerlei Unterlagen zur Verfügung gestanden, um mehr zur Sachverhaltsermittlung beizutragen. Vor kurzem habe sich jedoch der Käufer beim Bf. gemeldet. Dieser sei im Besitz einer Vereinbarung vom 2. Dezember 2014 gewesen. Darin sei die Aufteilung des Kaufpreises festgehalten geworden. Nun habe die steuerliche Vertretung mit dem Käufer Rücksprache gehalten.

Dieser habe nun angegeben, die **X\_Gasse 4** (Anmerkung: Hauptwohnsitz) sei entgegen den bisherigen Angaben des Bf. **nicht abgerissen** worden. Das Gebäude sei von seiner Beschaffenheit her geeignet gewesen, ohne größere Investitionen bzw. Umbauarbeiten weiter verwendet zu werden. Das Gebäude bestehe heute noch und **werde vermietet**. Die **X\_Gasse 2** (Anmerkung Betriebsgebäude) sei für die **Absichten der Käuferin** ungeeignet gewesen und **tatsächlich abgerissen** worden. An dieser Adresse werde ein neues Objekt errichtet bzw. sei dieses schon errichtet worden. Aus diesem Grund sei zum Kaufzeitpunkt die nun übermittelte Zusatzvereinbarung geschlossen worden.

Der Käufer habe den Kaufpreis auch dementsprechend in seinem Rechenwerk aufgeteilt. Die Zusatzvereinbarung sei beim Käufer verblieben und der Bf. habe keine Kopie in seinem Besitz gehabt.

Da nun **Unterlagen hervorgekommen seien, die zum Zeitpunkt der Vorhaltsbeantwortung noch nicht vorgelegen hätten**, stellte der Bf. unter Hinweis auf die Abgabengerechtigkeit und den Vorrang der Rechtsrichtigkeit vor der

Rechtsbeständigkeit den Antrag, den Einkommensteuerbescheid vom 31. August 2016 gem. § 299 BAO aufzuheben und entsprechend anzupassen.

Die dem Antrag beiliegende und vom Käufer und Bf. mit Datum 10. Dezember 2014 unterfertigte Kopie ist wie folgt textiert:

*„Zusatzvereinbarung zum Kaufvertrag vom 2. Dezember 2014*

*Dient zur Vorlage beim Steuerberater:*

*Hiermit wird festgehalten, dass sich die Verkäuferseite und die Käuferseite auf folgende Aufteilung des Kaufpreises einigen.*

*X\_Gasse 4: EUR 720.000,00*

*X\_Gasse 2: EUR 150.000,00*

*Dieser Aufteilung liegt die Tatsache zugrunde, dass die X\_Gasse 2 zur Gänze weggerissen wird und keinerlei Wert für die kaufende Partei hat.*

*Lediglich die X\_Gasse 4 bleibt bestehen, wird saniert und kann in das neu zu errichtende Projekt eingegliedert werden.“*

#### 1.4. Abweisungsbescheid

Das FA wies den Antrag mit Bescheid vom 30. Jänner 2017 ab und begründete dies damit, dass durch die Vorlage der Zusatzklärung die Rechtswidrigkeit des Einkommensteuerbescheides 2014 nicht nachgewiesen sei, zumal es sich bei der Aufteilung des Kaufpreises um eine subjektive Bewertung durch den Käufer handle. Eine Rechtswidrigkeit der Aufteilung des Verkaufspreises beim Verkäufer könne dadurch nicht nachgewiesen werden.

#### 1.5. Beschwerde

Der Bf. bekämpfte den Abweisungsbescheid mit einer mit 27. Jänner 2017 datierten, aber am 28. Februar 2017 beim FA eingebrachten Beschwerde.

Er verzichtete auf eine Beschwerdevorentscheidung und begründete seine Beschwerde wie folgt:

*„Nach Ansicht unseres Klienten liegt die Rechtswidrigkeit des erlassenen Einkommensteuerbescheides in den zu hoch festgesetzten Einkünften aus Grundstücksveräußerungen. Die Immobilienertragssteuer wurde aufgrund der damals zur Verfügung gestandenen Unterlagen und Auskünfte festgesetzt. Nach Bescheiderlassung übermittelte der Käufer eine, bereits bei Kaufvertragsunterfertigung ausgefertigte Zusatzvereinbarung, in der eine Aufteilung des Kaufpreises vorgenommen wurde. Die Abgabenbehörde sieht darin fälschlicherweise lediglich eine subjektive Bewertung des Käufers.*

*Fakt ist, dass dieser Kaufpreis zwischen den Parteien so vereinbart worden ist. Wäre eine derartige Kaufpreisverteilung im notariell erstellten Kaufvertrag niedergeschrieben worden, oder hätte man für die beiden Objekte zwei getrennte Kaufverträge mit separaten*

*Kaufpreisen anfertigen lassen, so hätte die Behörde mit Sicherheit diese Zahlen als Grundlage zur Berechnung der Immobilienertragssteuer herangezogen. Nun sieht die Behörde in der Kaufpreisverteilung lediglich eine subjektive Bewertung der Käuferseite. Das ist für unseren Klienten nicht nachvollziehbar und rechtswidrig.“*

Die Abgabenbehörde legte die Beschwerde antragsgemäß mit 20. März 2017 und damit innerhalb von drei Monaten an das Bundesfinanzgericht vor.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Dieses Erkenntnis basiert auf folgendem Sachverhalt, der in den Akten des Finanzamts und des Bundesfinanzgerichts abgebildet und unbestritten ist.

## **2. Sachverhalt**

Strittig ist die Aufteilung des Gesamtkaufpreises des Grundstückes 3 auf die Teile X\_Gasse 2, in dem ein Heurigenlokal betrieben worden war, und X\_Gasse 4, dem Wohnhaus des Bf., für das er die Hauptwohnsitzbefreiung in Anspruch nahm.

Bei der Käuferin handelte es sich um die BT GmbH (FN 123456a), eine österreichische Kapitalgesellschaft. Mit den Akten legte das FA einen Zeitungsartikel vom 14. August 2014 vor (Ausdruck vom 18. März 2016), in dem berichtet wird, dass aus dem Heurigenlokal ein Wohnhaus werden soll.

Die Sache dieses Beschwerdeverfahrens wurde vom Bf. in seinem Antrag bestimmt, in dem er die Rechtswidrigkeit des Einkommensteuerbescheides behauptete und sich auf eine nun in den Besitz des Bf. gelangte „Zusatzvereinbarung“ sowie danach vorgenommene Aufteilung des Kaufpreises im Rechenwerk des Käufers bezog. Der Käufer habe nun angegeben, das Objekt X\_Gasse 4 sei nicht abgerissen worden, sei von seiner Beschaffenheit her geeignet gewesen, von ihm ohne größere Investitionen bzw. Umbauarbeiten weiter verwendet zu werden, bestehe heute noch und werde vermietet. Nur das Objekt X\_Gasse 2 sei für die **Absichten** des Käufers ungeeignet gewesen und tatsächlich abgerissen worden.

Der Bf. beantragte den Einkommensteuerbescheid 2014 „entsprechend anzupassen“ und bezog sich damit wohl auf die „Zusatzvereinbarung“ und damit das Verhältnis 720.000,00 (Hauptwohnsitzbefreiung) zu 150.000,00 (ehemalige Betriebsliegenschaft).

Die vorgebrachten Gründe für die Rechtswidrigkeit bestehen damit auch bei einer sehr weiten Interpretation des Anbringens nur aus

- dem Vorliegen einer Zusatzvereinbarung zwischen Käuferin und Verkäufer,
- der abweichenden Aufteilung des Kaufpreises im Rechenwerk der Käuferin und
- der Tatsache, dass ein Gebäude abgerissen wurde und das andere weiter benützt wird.

Dem Argument der Abgabenbehörde im Erstbescheid, bei der nun beantragten Neuauftteilung handle es sich bloß um eine subjektive Bewertung des Käufers, trat der Bf.

nur damit entgegen, im Falle einer Aufteilung in einem Notariatsakt oder zweier getrennter Kaufverträge hätte die Behörde die Zahlen mit Sicherheit als Grundlage zur Berechnung der Immobilienertragssteuer herangezogen.

### 3. Rechtsgrundlagen

Das Bundesfinanzgericht hat zwar die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind (§ 115 BAO in Verbindung mit § 2a BAO), dies tritt nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH allerdings dann zurück, wenn der Beschwerde die Beurteilung eines Antrages des Bf. zugrunde liegt. Mit BGBl. I Nr. 136/2017 wurde zudem in Umsetzung dieser Judikatur (vgl. die Nachweise in *Ritz*, BAO<sup>5</sup>, § 115 Tz 13) gesetzlich verankert, dass die Ermittlungspflicht der Abgabenbehörden und des Bundesfinanzgerichts durch eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen, eingeschränkt wird. Nach den Gesetzesmaterialien trifft dies auch auf Fälle zu, bei denen die Abgabenbehörde auf Antrag des Abgabepflichtigen tätig wird (vgl. RV 1660 d.B. XXV. GP 24).

Es entspricht nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der Lebenserfahrung, dass die ersten Angaben eines Abgabepflichtigen der Wahrheit in aller Regel am nächsten kommen (vgl. z.B. VwGH 25.11.1992, 91/13/0030; 31.10.1991, 90/16/0176).

#### 3.1. Aufteilung des Gesamtkaufpreises mehrerer Liegenschaftsteile

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat die Aufteilung des Verkaufs- bzw. Kaufpreises einer Liegenschaft nach **streng objektiven Maßstäben** zu erfolgen.

Hierzu ist jeweils der **Verkehrswert** des bloßen Grund und Bodens einerseits und des Gebäudes andererseits **zu schätzen** und der Kaufpreis im Verhältnis dieser Werte aufzuteilen (Sachwertverhältnis; vgl. VwGH 19.12.2013, 2012/15/0033 mit weiteren Nachweisen). Das Höchstgericht wies darauf hin, dass von einer solchen Schätzung nur dann abgesehen werden könnte, wenn die Stichhaltigkeit der **in einem Vertrag** angeführten Kaufpreisanteile durch geeignete Unterlagen (etwa durch **Gutachten** eines Sachverständigen) nachgewiesen werden kann. Selbst in einem derartigen Fall wäre aber die Abgabenbehörde verpflichtet, ein Sachverständigengutachten wie jedes andere Beweismittel nach den Vorschriften der §§ 166 ff BAO auf seine Beweiskraft hin zu untersuchen.

Jede andere Auffassung würde dazu führen, der Entstehung abgabenrechtlich bedenklicher Ergebnisse den Boden zu bereiten, wobei es keinen Unterschied macht, ob

ein solches Ergebnis durch unbeabsichtigte Fehleinschätzung oder bewussten Missbrauch zu Stande kommt (vgl. VwGH 14.1.1986, 84/14/0019).

Entsprechend dieser Aufteilung eines Gesamtkaufpreises auf Grund und Boden einerseits und Gebäude andererseits hat auch eine **Aufteilung der Anschaffungskosten bei Erwerb mehrerer Liegenschaften** zu erfolgen (vgl. VwGH 31.5.2000, 97/13/0223).

Ebenso hat zur Ermittlung der Einkünfte aus einem Veräußerungsgeschäft die Aufteilung des gesamten Veräußerungserlöses auf mehrere - nur zum Teil von Befreiungsbestimmungen betroffene - Liegenschaften nach objektiven Kriterien zu erfolgen. Dazu sind der **Verkehrswert** der von der Befreiungsbestimmung betroffenen Liegenschaft einerseits und der Verkehrswert der übrigen Liegenschaften andererseits zu ermitteln. Der Gesamtverkaufspreis ist in der Folge im Verhältnis dieser Werte aufzuteilen. Gleiches gilt auch für die Anschaffungskosten der Liegenschaften (vgl. VwGH 16.9.2015, Ro 2014/13/0008).

Diese Wertansätze sind damit keine beliebigen, vom Abgabepflichtigen oder seinem Vertragspartner willkürlich festlegbare Größen, sondern von der subjektiven Einschätzung des Käufers und des Verkäufers losgelöste und weitestgehend objektiv ermittelte Werte (vgl. VwGH 23.2.2010, 2008/15/0027). Dies ist unabhängig davon, ob die subjektive Einschätzung nur mündlich oder in einem Notariatsakt erfolgt.

### 3.2. Schätzung des Verkehrswertes nach objektiven Kriterien

Der Verkehrswert entspricht dem gemeinen Wert (vgl. etwa VwGH 20.10.1992, 89/14/0089; 12.10.1989, 88/16/0050), der immer dann anzuwenden ist, wenn nichts anderes vorgeschrieben ist (§ 10 BewG). Der gemeine Wert wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle preisbeeinflussenden Umstände zu berücksichtigen. Nur ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse bleiben außer Betrachtung.

Daraus leuchtet hervor, dass nur objektive Umstände zu berücksichtigen sind, nicht aber subjektive (hier des Käufers).

§ 184 Abs. 1 und 2 BAO sehen vor, dass die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen sind, wenn die Abgabenbehörde sie nicht exakt ermitteln oder berechnen kann. Das ist insbesondere dann der Fall, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung dieser Grundlagen wesentlich sind. Wie sich aus der oben zitierten ständigen Rechtsprechung ergibt, ist das für das Verhältnis von Grundstücksteilen immer dann der Fall, wenn nicht mittels schlüssigem Gutachten die konkreten Wertverhältnisse nachgewiesen wurden.

Einer Schätzung ist auch dann nicht als rechtswidrig zu beurteilen, wenn sie eine gewisse Ungenauigkeit aufweist (vgl. etwa VwGH 21.12.1999, 95/14/0095), dabei aber innerhalb



einer gewissen Bandbreite bleibt (vgl. VwGH 25.2.2003, 2000/14/0017). Das entspricht nämlich dem Wesen einer Schätzung.

### 3.3. Aufhebung gem. § 299 BAO und Sache des Beschwerdeverfahrens

Eine Aufhebung ist gem. § 302 Abs. 2 lit. b BAO nur dann zulässig, wenn der Antrag auf Aufhebung vor Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe (§ 97) des Bescheides eingebracht wurde. Das ist hier der Fall.

Voraussetzung für die antragsgemäße Aufhebung eines Bescheides gem. § 299 Abs. 1 BAO ist, dass der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Wie vom Bundesfinanzgericht zusammenfassend dargestellt (vgl. BFG 26.11.2015, RV/1100428/2012), trifft das dann zu, wenn der Spruch nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb die Rechtswidrigkeit vorliegt (etwa bei einer unrichtigen Auslegung einer Bestimmung, bei mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes, bei Übersehen von Grundlagenbescheiden), ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 BAO nicht ausschlaggebend (vgl. VwGH 30.6.2015, 2013/17/0009, sowie *Ritz*, BAO<sup>5</sup>, Tz 10).

Die Rechtswidrigkeit muss nicht offensichtlich, wohl aber gewiss sein. Die bloße Möglichkeit der Rechtswidrigkeit reicht nicht (vgl. VwGH 24.6.2010, 2010/15/0059, sowie *Ritz*, BAO<sup>5</sup>, § 299 Tz 13 mit weiteren Nachweisen). Maßgebend ist dabei grundsätzlich die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der Aufhebung bzw. der Entscheidung über einen Aufhebungsantrag (vgl. *Ritz*, BAO<sup>5</sup>, § 299 Tz 14 und 39). Es steht der Anwendung des § 299 BAO dabei auch nicht entgegen, dass ein Bescheid mit derselben Begründung bereits in einem Rechtsmittelverfahren bekämpft werden hätte können (vgl. VwGH 30.6.2015, 2013/17/0009).

Die Überprüfung- und Änderungsbefugnis („nach jeder Richtung“) des Bundesfinanzgerichts ist durch die Sache begrenzt. Das ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat (z.B. VwGH 29.7.2010, 2009/15/0152; 27.9.2012, 2010/16/0032; 25.4.2013, 2012/15/0161).

Die Sache, über die anlässlich der Beschwerde gegen einen Bescheid, mit welchem der Aufhebungsantrag abgewiesen wird, zu entscheiden ist, wird bei der beantragten Aufhebung durch die Partei im Aufhebungsantrag festgelegt (vgl. VwGH 26.11.2014, 2012/13/0123; 22.5.2014, 2011/15/0190 etc.). Sie bestimmt den zu beurteilenden **Aufhebungsgrund**, indem sie im Aufhebungsantrag angibt, **aus welchen Gründen sie den Bescheid für inhaltlich rechtswidrig erachtet** (vgl. auch VwGH 23.11.2016, Ra 2014/15/0056 unter Hinweis auf VwGH 26.11.2014, 2012/13/0123 etc. 2009/15/0119).

Das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts darf den im Aufhebungsbescheid angeführten Aufhebungsgrund nicht durch einen anderen ersetzen (*Ritz*, BAO<sup>5</sup>, § 279 Tz 11 mit vielen weiteren Nachweisen wie etwa VwGH 26.4.2012, 2009/15/0119; 26.4.2012, 2010/15/0040). So wie die Abgabenbehörde einen mangelhaft begründeten Aufhebungsbescheid im Beschwerdeverfahren nur ergänzen und richtig stellen darf, dabei aber **keinen anderen (neuen) Aufhebungsgrund** heranziehen darf (vgl. VwGH

28.10.2014, 2012/13/0116 mit weiteren Nachweisen), so kann auch ein Antragsteller seinen Antrag etwa im Beschwerdeverfahren ergänzen und richtig stellen, er darf aber den Grund nicht mehr austauschen.

Der relevante Sachverhalt ist vor Erlassung des Aufhebungsbescheides bzw. des entsprechenden Abweisungsbescheides zu erheben (vgl. VwGH 5.6.2003, 2001/15/0133), wenn die Behörde allerdings nur auf Antrag tätig wird, tritt dabei die amtswegige Ermittlungspflicht gegenüber der Behauptungs- und Mitwirkungspflicht des Antragstellers in den Hintergrund.

Diesem Grundsatz folgend muss schon der Aufhebungsantrag die Behörde in die Lage versetzen, klar zu erkennen, welche Unrichtigkeit des Bescheids der Antragsteller für gewiss hält. Der Grund muss sich aus dem Aufhebungsantrag ergeben, der das Bundesfinanzgericht bindet (vgl. *Fischerlehner*, taxlex 2009, 513 mit weiteren Nachweisen).

#### 4. Rechtliche Würdigung

Die Aufteilung des Gesamtkaufpreises aus dem Vertrag vom 2. Dezember 2014 erfolgte im Erstbescheid zur Gänze auf Basis der Eigenschätzung des Bf.. Er selbst plädierte für eine Aufteilung im Verhältnis 50:50 und begründete dies in der Vorhaltsbeantwortung vom 11. August 2016 damit, die **beiden Gebäude seien flächenmäßig in etwa gleich groß** gewesen. Sämtliche **Gebäudepläne** seien übergeben bzw. entsorgt worden und der Käufer habe die Gebäude **abgerissen**.

Unbestritten ist, dass das FA bei der Erlassung des Erstbescheides zur Schätzung der Werte der Liegenschaftsteile befugt war und sich dabei im Rahmen der Regeln und des Bewertungsspielraums des § 184 BAO bewegte. Der Bf. machte keine stichhaltigen Angaben zum Wert der einzelnen Gebäude und gab selbst nur an, die Gebäude seien flächenmäßig gleich groß, würden abgerissen und der Kaufpreis sei im Verhältnis 50:50 aufzuteilen. Das FA folgte ihm dabei.

Der Bf. behauptet damit auch jetzt nicht, dass die vom FA in seinen Erstbescheid übernommene Schätzung auf Basis des damaligen Wissensstandes mit Rechtswidrigkeit belastet gewesen wäre.

Eine solche Unrichtigkeit behauptet er erst jetzt und stützt sich dabei ausschließlich auf den aktuellen Wissensstand und dabei ausschließlich

- auf die nunmehrige Information über die Existenz der Zusatzvereinbarung,
- das Aufteilungsverhältnis im Rechenwerk des Käufers und
- die tatsächliche Folgenutzung der Gebäude.

Streitthema ist damit nicht, ob die damalige Schätzung rechtswidrig war, sondern nur, ob die Schätzung **aus den vom Bf. nun neu vorgebrachten Gründen** der höchstgerichtlichen Rechtsprechung widersprach. Den Rahmen für diese Untersuchung

auf Basis des § 299 BAO steckte der Bf. dabei ausschließlich mit den Argumenten ab, die er im Antrag nannte.

Das Bundesfinanzgericht kommt zum Schluss, dass diese nunmehrigen Vorbringen auch in Verbindung mit dem bereits im August 2016 aktenkundigen Sachverhalt nicht geeignet sind, die Rechtsrichtigkeit des Erstbescheids zu erschüttern oder gar zu widerlegen. Sie verweisen – wie vom FA richtig ausgeführt - ausschließlich auf subjektive Sachverhaltselemente, die keinen Einfluss auf den objektiven Wert der Grundstücksteile hatten.

#### 4.1. Zusatzvereinbarung

Die Zusatzvereinbarung bringt ausdrücklich eine Aufteilungseinigung der beiden Vertragsparteien zum Ausdruck und dient schon aufgrund ihres Titels (nur) zur Vorlage beim Steuerberater. Sie wird ausschließlich mit Nutzungsüberlegungen des Käufers begründet, ohne auf die objektive Beschaffenheit und andere Verwertungsmöglichkeiten einzugehen.

Abgesehen davon, dass keine zivilrechtliche Bindung dieser Vereinbarung erkennbar ist oder behauptet wurde, wird sie nur mit der subjektiven Bewertung und Nutzungsentscheidung des Käufers begründet.

Abgesehen davon, dass sich die Aufteilung betraglich (insgesamt EUR 870.000,00) nicht alleine auf das Grundstück 3, sondern auch auf das Grundstück 2 aus dem Kaufvertrag bezieht, bleibt der Aufhebungsantrag jede Erklärung dafür schuldig, warum der Bf. dieses Argument erst jetzt vorbringt und in der Vorhaltsbeantwortung im August 2016 verschwieg. Das spricht dafür, dass der Bf. dieser von ihm unterfertigten Zusatzvereinbarung selbst keine objektive Aussagekraft beimaß, oder aber dafür, dass die Vereinbarung überhaupt erst nachträglich erstellt wurde.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Zusatzvereinbarung auf keine objektiven Umstände hinweist, die eine abweichende Aufteilung rechtfertigen könnten. Sie vermag deshalb die objektive Richtigkeit der ursprünglichen Schätzung nicht in Frage zu stellen.

#### 4.2. Aufteilung im Rechenwerk des Käufers

Das gilt auch für die Behandlung im Rechenwerk des Käufers, die keinen Einfluss auf die tatsächlichen Verkehrswerte von Liegenschaftsteilen haben kann.

Abgesehen davon, dass deren Richtigkeit nach denselben Maßstäben zu beurteilen ist, wie beim Verkäufer, gibt es keinerlei rechtliche Wechsel- oder gar Bindungswirkung zwischen diesen beiden Sphären. Sie ist damit ohne jeden rechtlichen Belang für die Richtigkeit des Erstbescheides.

#### 4.3. Tatsächliche Nutzung der Gebäude nach dem Erwerb

Für die Aufteilung des Gesamtkaufpreises ist es ebenso ohne Belang, ob der Käufer ein Gebäude nach dem Erwerb abbricht oder weiterverwendet.

Solange nicht im Rahmen der erhöhten Mitwirkungspflicht zumindest glaubwürdige Argumente dafür beigebracht werden, dass ein Abbruch aufgrund der objektiv schlechten Beschaffenheit notwendig und ein Gebäude damit wertlos und unbrauchbar war, kann das keinen Einfluss auf die Bewertung im Schätzungsweg haben. Das gilt im Umkehrschluss auch für das Gebäude, das offenbar weiter vermietet wird. Auch das ist für sich allein kein Grund, seinen Wert höher einzustufen, wie den des abgerissenen Gebäudes. Nur dann, wenn die Gebäude bzw. Grundstücksteile aufgrund ihrer objektiven Beschaffenheit ganz allgemein unterschiedliche Verkehrswerte aufweisen und dies entsprechend belegt wird, kommt eine abweichende Zuordnung des Gesamtkaufpreises in Frage.

Bei der Aufteilung sind nämlich nicht die persönlichen und sehr subjektiven Absichten des Käufers zu beachten, sondern nur die objektiven Werte und Verwertungsmöglichkeiten.

## **5. Zusammenfassung**

Zu beurteilen ist ausschließlich, ob der aufzuhebende Erstbescheid mit den Unrichtigkeiten belastet ist, die der Bf. in seinem Antrag nannte. Das ist hier nicht der Fall. Damit belastete das FA die Abweisung des Antrages auf Aufhebung gem. § 299 BAO nicht mit Rechtswidrigkeit und die Beschwerde war als unbegründet abzuweisen. Mangels Vorliegen der Voraussetzungen des § 299 BAO erübrigt sich die Erörterung des Ermessensthemas.

Andere Fehler, die den Bescheid möglicherweise mit Rechtswidrigkeit belasten könnten, im Antrag aber nicht genannt wurden, sind durch das Bundesfinanzgericht auszuklammern und hier deshalb nicht entscheidungsrelevant.

## **6. Revision**

Das Verwaltungsgericht hat im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen (§ 25a Abs. 1 VwGG).

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Soweit Rechtsfragen für die hier zu klärenden Fragen entscheidungserheblich sind, sind sie durch höchstgerichtliche Rechtsprechung ausreichend geklärt (siehe oben), nicht von grundsätzlicher Bedeutung oder die anzuwendenden Normen sind klar und eindeutig. Damit liegt hier kein Grund vor, eine Revision zuzulassen.

Salzburg-Aigen, am 24. Oktober 2017